جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات و آفاق

الاسم واللقب: يمينة ختروسي

التخصص: علوم اقتصادية

الرتبة: ماجستير في العلوم الاقتصادية

المؤسسة: جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف–

العنوان: بريد بلدية تاوقريت – ولاية الشلف–

الهاتف: 0552443357

العنوان الالكتروني: khdoctorat2010@yahoo.fr

محور المداخلة: النظام المحاسبي الجديد والحوكمة

عنوان المداخلة: تكيف الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية

ملخص المداخلة:

شهدت العقود الأخيرة من بداية الستينات اهتماما كبيرا بالإفصاح بشكل عام، والإفصاح المحاسبي بشكل خاص حيث تطور هذا الأخير بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة مجرد تسجيل وتبويب للمعاملات المالية بل أصبحت تؤدي دور نظام للمعلومات المحاسبية، هذا ما دعا إلى ضرورة وضع معايير متفق عليها من طرف الممارسين تتعلق بعملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية بهدف الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

تمثل عملية المرور إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح نقلة نوعية في الإطار المحاسبي الجزائري، وتحديا بالنسبة للمؤسسات للتكيف مع الواقع الجديد، لهذا السبب وجب العمل على تحضير البيئة التي تنشط فيها المؤسسات، وكذا تحضير الممارسين للمهنة، بالإضافة إلى تكييف الأطر التشريعية وخاصة الجبائية منها للتماشي والنظام الجديد، شرط أن يضمن هذا التحول للمؤسسات الوفاء بالتزاماتها، وكذا تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم ومعرفة تأثير هذا النظام على الوضعية المالية للمؤسسة.

بهدف الإلمام بالعناصر المتعلقة بهذا الموضوع سنتناول المحاور الآتية:

المحور الأول: متطلبات انتقال الجزائر إلى الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.

المحور الثاني: منهجية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

المحور الثالث: متطلبات الإفصاح عن عملية الانتقال.

المحور الأول: متطلبات الانتقال إلى الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

يعرف الافصاح بأنه: " عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الاطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة"[1]، ويمكن القول بأن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية بل توحد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح. ومن أهم المحددات لنوع وحجم الإفصاح هي نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم، الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح، المنظمات والمؤسسات الدولية[2].

لكن هناك معلومات تعتبر أساسية يجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى يتطلب الإفصاح عنها في ملحق القوائم المالية، وبالتالي عدم حجب المعلومات ماعدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح الشركة[3].

- يتطلب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح وفق ما يقتضيه هذا الأخير ما يلي:

1– تحضير المؤسسات الجزائرية:

يخضع تحضير المؤسسات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب رأس الما والعمال، وهذا لمراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات هذا الأخير، وفي هذا المجال جاءت خطوة وزارة المالية في التمييز بين المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي وفق ما جاء في محتوى المادة 25 من قانون 11/07 أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة باعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ماعدا الوحدات الصغيرة جدا ما يلي:

- الميزانية
- حساب النتيجة
- جدول تدفقات الخزينة

[1]– محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص578.

[2]– محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص ص586، 596.

[3]– مصطفى السعدني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، جمعية المحاسب ومدققي الحسابات، ملتقى المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، الإمارات العربية المتحدة، 4، 5 ديسمبر 2007، ص 15.

- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة

أما بالنسبة للمؤسسات المصغرة فهي ملزمة فقط بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة، حيث يحدد القرار رقم 08 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19/90 المؤسسات الخاضعة لهذا النظام وهذا وفق محددات مختلفة تتمثل في النشاط الممارس، رقم الأعمال، وعدد العمال.

2- تحديث الأطر التشريعية والجبائية:

بما أن المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لأهداف ومتطلبات الإقتصاد المخطط ولا سيما الإدارة الجبائية، وبالتالي يجب دراسة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على فروع القانو الجزائري (القانون التجاري، القانون العام للضرائب والرسوم المماثلة، قوانين المالية، والقوانين التنظيمية) ومحاولة تحديث وتكييف هذه الأخيرة، وهذا بسبب التباعد بين القانون وقواعد النظام المحاسبي المالي حيث يعبر الاول عن الطبيعة القانونية للعمليات أما الثاني فيعبر عن المضمون الإقتصادي للمعاملات.

كما أن العمل على التماشي مع متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يستوجب على المؤسسات ان تقدم في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين النتيجة المحاسبية والاعباء الجبائية الواردة في جدول حساب النتيجة، وهذا يتطلب تحديد المعالجات اللزمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، ويمكن ذكر العناصر التي تؤدي إلى الاختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية في النقاط التالية[1]:

- تقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة الانخفاض في القيمة، باعتبار أن النظام الجديد ينتهج مدخلا اقتصاديا وماليا.
- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، وتقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.
- المعالجة المحاسبية للضرائب ولا سيما الضرائب المؤجلة، حيث يمكن وجود اختلاف بين تاريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة، وتاريخ الأخذ بهذه الأعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.
- فائض القيمة في الأجل الطويل والناتج من التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية كتعويض نزع الملكية، الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية، لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، وأي نفقات وأعباء غير مبررة من طرف إدارة الضرائب.

---

[1] – Des robert , J, F. Mechin, F. Puteaux, H. normes IFRS et PME, paris, 2004 ; pp 219 ,220.

– العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ في الحسبان عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

3– تحضير المحترفين والممارسين للمهنة:

يجب على المهنيين السعي للمعرفة الجيدة لهذا النظام والإتقان العملي في مجال الممارسات المحاسبية له، وبهدف التكيف مع التغيرات الوطنية والدولية يجب العمل وفق الإجراءات الآتية[1]:

– فتح المجال أمام مهنة المحاسبة لمناقشة المهنيين الاجانب لا سيما أمام مكاتب المراجعة والاستشارات الكبرى وتمكين هذه الشركات من إمكانية التصديق على الحسابات، لأن العمل وتحرير مهنة المحاسبة هي واحدة من أهم الظواهر التي سوف تمس في السنوات القادمة بالمهنة، والتي تتطلب تحديد الاستراتيجية التي تسمح بالتكيف مع المحيط الإقتصادي العالمي.

– العمل على تحقيق الأهداف المنتظرة من خلال دعم مقدرة المهنيين الجزائريين على تعظيم قدرة تنافسية مؤسساتهم على مستوى الأسواق الدولية.

– الانظمام إلى برنامج التدريب في الاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي.

– تشجيع التعاون الاستراتيجي بين المهنيين الجزائريين والمحترفين الأجانب.

المحور الثاني: منهجية الإنتقال إلى النظام الجديد

للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي يجب الإعتماد على الممارسات التي اتبعتها الشركات الناشطة في نطاق الاتحاد الأوروبي باعتبار أنه كان له السبق في هذا المجال بتطبيقها لهذه المعايير منذ 2005/01/01.

1– بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

يطبق النظام المحاسبي لأول مرة لضمان ما يلي[1]:

– معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية وكذلك قابليتها للمقارنة مع المعلومات للفترات الماضية.

– توفير نقطة بداية تكون مناسبة للمحاسبة على أساس الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي.

– إمكانية إعداد القوائم المالية بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.

---

[1]- Lamine Hamdi, M,La profession comptable au Maghreb, Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie, Tunisie, document de séminaire, 2006, pp 12,13.

[1]- Journal officiel de l'union Européenne 111/7-17/04/2004.

وبالتالي فإن الهدف من تطبيق النظام المحاسبي لأول مرة هو ضمان أن إعداد القوائم المالية سيتم كما لو كان الإفصاح وفق هذا النظام مطبقا دائما، والقوائم المالية للمؤسسات التي تأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي يجب أن تشتمل عل الأقل فترة مقارنة واحدة، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الآتي:

المرحلة	الفترة	الإنجاز
تاريخ الإنتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.	من2009/01/01إلى 2009/12/31.	وتسمى بفترة المقارنة، وتقوم فيها المؤسسة بعرض معلومات كاملة مقارنة.
تاريخ التقرير	من 2009/12/31 إلى 2010/12/31.	وتسمى مرحلة التقرير الأول حسب النظام المحاسبي المالي، ويتم فيها التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي، ويتم في نهايتها الإفصاح عن القوائم المعدة وفق SCF، مع المعلومات المقارنة لها للسنة الماضية.

2- المعالجة والإفصاح عن الميزانية الإفتتاحية:

المؤسسات الجزائرية ملزمة ابتداء من 2010/01/01 بإعداد ميزانية افتتاحية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي، والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة، حيث يضع مطلب إعداد الميزانية الإفتتاحية وضبط الوقت للإنطلاق في ذلك بعض التحديات للإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي للمرة الأولى، لأن الامر يحتاج إلى تعديل بعض البنود في الميزانية الإفتتاحية. إذن فالمؤسسة مطالبة بما يلي عند إعداد الميزانية الإفتتاحية[1]:

- إعداد الميزانية الإفتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي وكذلك الحسابات المقارنة للفترة الماضية.
- التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الإفتتاحية والقوائم المالية المقارنة
- تحميل رأس المال في الميزانية الإفتتاحية كل التسويات المرتبطة بتطبيق SCF.
- عرض في الملحق شرح مفصل عن أثر تطبيق SCF على الوضعية المالية والأداء.

الإعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الإعتراف بها والإفصاح عنها، ومن بين الأصول والخصوم الواجب إدراجها في الميزانية الإفتتاحية والإفصاح عنها حسب ما تتطلبه التعاريف التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي وكذلك شروط التسجيل المحاسبي إدراج ما يلي:

* مصاريف التطوير المرتبطة بأي أصل، والتي كانت تسجل كتكاليف في وقت حدوثها، ستصبح تعتبر كأصول مادية تلحق بالأصل المعني حسب النظام المحاسبي المالي إذا توفرت شروط معينة.

* الاصول محل عقد الإيجار التمويلي والخصوم المتعلقة بها.

* الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول أو الخصوم ومختلف الإستحقاقات الأخرى.

- عدم الإعتراف بالبنود كأصول أو خصوم إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص على هذا الإعتراف.
- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي أعترف بها حسب PCN وفق التصنيف الذي ينص عليه SCF.
- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس كل الأصول والخصوم المعترف بها.
- حذف بعض العناصر الواردة والتي لا تتفق مع قواعد التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي لا سيما: - المصاريف الإعدادية المعالجة حسبPCN.

---

[1]- أحمد زغدار، محمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) مجلة الباحث، العدد السابع،2009، ص 89.

- مؤونة الإصلاحات الكبرى التي سبق تسجيلها وأي مؤونات أخرى غير مقبولة حسب SCF.

المحور الثالث: متطلبات العرض والإفصاح عن عملية الإنتقال

تتطلب عملية المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن مجموعة من المعلومات وفق ما جاء في محتوى معيار التطبيق بأثر رجعي كما يلي[1]:

- يجب على المؤسسة إصدار بيان يفصح من خلاله أن القوائم المالية المعدة طبقا للنظام المحاسبي المالي للمرة الأولى.
- المعلومات التي لا يمكن تحويلها بسهولة حسب قواعد النظام المحاسبي المالي يجب أن تعنون بشكل بارز.
- ينبغي على المؤسسة عرض الأثر الذي يسمى بالوضعية المالية، من خلال القيام بمقارنة لرأس المال حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، ويجب أن تكون المعلومات حول هذه المقارنة مفصلة بصفة كافية حتى تمكن مستعملي القوائم المالية من معرفة أثر تغيير المبادئ والقواعد المستعملة.
- عرض معلومات حول النتيجة الصافية الواردة في جدول حساب النتيجة وإجراء مقارنة مع النتيجة وفق المبادئ السابقة وإظهار أثر ذلك بكل تفصيل.
- بالنسبة للقوائم المالية المرحلية فالمؤسسة ملزمة باتباع نفس الإجراءات السابقة الذكر والخاصة بالمعلومات والقوائم المالية السنوية.
- الإفصاح عن استعمال القيمة العادلة بدل التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول المادية أو غير المادية، ويجب عليها في آخر الدورة الإفصاح عن القيمة العادلة وعن مبلغ التسوية الذي أحدثته على القيمة السابقة.

أما المعلومات التي تدخل في حيز الإعفاءات والإستثناءات البررة والمسموح بها حسب ما ينص عليه معيار التطبيق بأثر رجعي إذا كانت التكلفة التي سوف تتكبدها المؤسسة أكبر من العائد المتوقع للإنتفاع بالمعلومات.

[1]- DFCG , Norme IAS/IFRS (que fait il faire comment s'yprendre), 2ed (d'organisation 2004/2005), p551.

خلاصة:

في إطار التوجه المحاسبي العالمي أصبحت جودة المعلومات المحاسبية ضرورة لا مفر منها لترشيد القرارات والعناصر التي يجب أن تحتويها ويتم الإفصاح عنها، حيث أصبحت المعلومة تخدم أطراف داخلية وخارجية، هذا ما أدى إلى ضرورة اعتماد النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010/01/01، ولكن في ظل التطورات الاقتصادية يجب أن يأخذ الإفصاح منحى آخر يتعدى احتياطات مستخدمي القوائم المالية المحليين إلى مستخدمين لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها، هذا ما أوجد العديد من الصعوبات من أجل تطبيق النظام الجديد، وهذا ما بينه تأجيل تطبيقه إلى سنة 2010، في حين كان مقرر تطبيقه بداية من 2009/01/01.

لذا يجب على المؤسسات الجزائرية تبني استراتيجية التدرج في التطبيق، وتحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات والقوانين خاصة الجبائية منها، ولكن يجب أن يسبق هذا التطبيق تدريب مختلف الممارسين والمستعملين للمحاسبة ومخرجاتها سواء داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تقوم في هذا المسعى وزارة المالية بتنظيم محاضرات وملتقيات.

قائمة المراجع:

1- محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.

2- مصطفى السعدني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، جمعية المحاسب ومدققي الحسابات، ملتقى المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، الإمارات العربية المتحدة، 4، 5 ديسمبر 2007.

3- أحمد زغدار، محمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) مجلة الباحث، العدد السابع، 2009.

4- Des robert , J, F. Mechin, F. Puteaux, H. normes IFRS et PME, paris, 2004.

5- Lamine Hamdi, M,La profession comptable au Maghreb, Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie, Tunisie, document de séminaire, 2006.

6- Journal officiel de l'union Européenne 111/7-17/04/2004.

7- DFCG , Norme IAS/IFRS (que fait il faire comment s'yprendre), 2ed (d'organisation 2004/2005).

